



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X  
sídlem X  
zastoupen advokátem Mgr. Zbyňkem Čermákem  
sídlem Gočárova třída 504/54, Hradec Králové

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2022, č. j. 45187/22/5200-10423-711507

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 327 502 Kč. Současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 65 500 Kč. Žalovaný

napadeným rozhodnutím změnil doměřenou daň na 323 609 Kč a uložené penále na 64 721 Kč.

2. Dodatečný platební výměr byl výsledkem daňové kontroly, na jejímž základě správce daně zpochybnil následující výdaje:
  - a. výdaje za subdodavatelské práce od dodavatele KONKOVO s.r.o. (nyní v likvidaci) (dále jen „KONKOVO“) v souhrnné výši 2 194 692,10 Kč,
  - b. výdaj za pořízení celoplastových plotovek od dodavatele Ferospoj s.r.o. ve výši 32 788,54 Kč,
  - c. výdaj za plastová okna a dveře od dodavatele CENTRUM OKIEN Dariusz Andrzejewski, ve výši 66 035 Kč,
  - d. výdaj za občerstvení od dodavatele Penzion U Urbana s.r.o. ve výši 495,84 Kč,
  - e. výdaj za pořízení sušičky prádla od dodavatele MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. (dále jen „MAKRO“) ve výši 9 999,21 Kč,
  - f. výdaj za pořízení pračky od dodavatele Alza.cz a.s. (dále též jen „Alza“) ve výši 7 408,92 Kč a její dopravy ve výši 279,34 Kč.
3. Žalovaný naproti tomu změnil dodatečný platební výměr proto, že uznal jako daňově účinné výdaje na pořízení sušičky od MAKRO a pračky od Alza. Výdaj za občerstvení žalobce zahrnul do výdajů omylem. V řízení o odvolání žalovaný doplnil dokazování o výsledcích X a X.

## II. Žaloba

4. Žalobce ve včasné žalobě namítá porušení základních zásad daňového řízení ve vztahu k vyloučení úředních osob. Toto porušení má přesah do zákonnosti daňové kontroly a postupu podle § 17 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalovaný se v napadeném rozhodnutí dostatečně nezabýval uplatněnou námitkou podjatosti X – pracovnice správce daně na pozici koordinátorky oddělení nepřímých daní, která je manželkou žalobce. Správce daně rozhodl o vyloučení X, neboť shledal jeho specifický poměr k žalobci podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Za X neurčil jinou konkrétní úřední osobu, což mělo vliv na zákonnost daňového řízení.
5. Žalobce dále spatřuje nezákonnost v tom, že správce daně dožádáním podle § 17 daňového řádu, kterým svěřil úkony související s daňovou kontrolou Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj, územnímu pracovišti v Jičíně, zastřel delegaci podle § 18 daňového řádu. Dožádání by mělo obsahovat dostatečně určité vymezení úkonů, dílčích řízení či procesních postupů, které místně příslušný správce požaduje provést. Ze sdělení správce daně však nic takového neplyne. Skutečnost, že manželka žalobce se zapojila do daňové kontroly jako konzultantka již při jejím zahájení, byla správci daně známa. Stejně tak správce daně věděl o jejím vztahu k žalobci a o tom, že spolupracovala s žalobcem. O postupu podle § 17 daňového řádu měla rozhodovat tatáž osoba, která rozhodla o vyloučení úřední osoby, a nikoliv J. D., pracovník správce daně na územním pracovišti v Turnově. Za předpokladu, že došlo k postoupení provedení celého daňového řízení, byly zjevně překročeny meze aplikovatelnosti institutu dožádání, a dožádaný správce daně by byl povinen dožádání odmítnout. Podle daňového řádu nelze dožádat provedení celého daňového řízení. Žalobce má rovněž za to, že pro dožádání nebyly splněny základní požadavky kladené na správu daní, tj. efektivita, hospodárnost a rychlost.

6. Dodatečný platební výměr vydal místně příslušný správce daně po vypracování zprávy o daňové kontrole místně nepříslušným správcem daně – Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, územním pracovištěm v Jičíně. Vyhodnocení daňové kontroly měl provést místně příslušný správce daně, ale provedl jej dožádaný správce daně. Takový postup daňový řád nepřipouští. Správce daně zprávu o daňové kontrole pouze převzal a bez dalšího vydal dodatečný platební výměr. Žalobce poukazuje na to, že podal odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Liberecký kraj, územním pracovištěm v Liberci. Žalovaný však v záhlaví uvedl pouze „Finanční úřad pro Liberecký kraj“. Podle žalobce jde o záměr, a nikoliv o chybu v psaní, kterým chtěl žalovaný zakrýt nezákonný postup správce daně.
7. Žalobce dále uvedl, že daňové orgány porušily základní pravidla dokazování. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně vyhodnotil námitku žalobce ohledně zmatečnosti, nejasnosti, nesplnitelnosti a nepřezkoumatelnosti výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 7. 2020. Žalobce na tuto výzvu konkrétně reagoval. Nesprávné je také tvrzení žalovaného, že v odvolacím řízení nevyšly najevo žádné další nezákonnosti. Pochybnosti, které měly aktivovat důkazní břemeno žalobce, jsou nesprávné. Žalovaný se nevypořádal s tvrzenými námitkami v odvolání, včetně předložených účetních dokladů. Z toho plyne nedostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce byl vyzván k předložení jednoznačných důkazů. Žalovaný však nezpochybnil žalobcovu daňovou evidenci v rozsahu, který by bránil stanovení daně dokazováním. Žalobce také odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž v první fázi dokazování daňový subjekt unese důkazní břemeno předložením účetní evidence. Toto důkazní břemeno žalobce unesl. V daném případě nutně přešlo důkazní břemeno na žalovaného a bylo na něm, aby předložil důkazy zpochybňující tvrzení žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. Jestliže správce daně daňovou evidenci nezpochybnil, měl by z ní vycházet jako z hodnověrného důkazního prostředku.
8. Žalovaný nešetřil práva žalobce a v řízení jej neúměrně zatěžoval. Z napadeného rozhodnutí na straně jedné vyplývá, že žalobce předložil bezvadnou daňovou evidenci, přičemž na straně druhé si žalovaný vytvořil domněnku o možné nevěrohodnosti předložených účetních dokladů, která však není kvalifikovaným způsobem rozvedena tak, aby bylo zřejmé, že pro daný případ důkazní břemeno přechází z žalovaného na žalobce. Žalovaný po žalobci vyžadoval prokázání negativní skutečnosti, že uvedené výdaje zahrnul mezi daňově účinné výdaje, namísto toho, aby žádal doplnit důkazy ke konkrétním jednotlivým daňovým dokladům. Podle názoru Nejvyššího správního soudu musí otázka možnosti či nemožnosti prokázání negativní skutečnosti tvořit nepominutelnou část zdůvodnění rozhodnutí správce daně, zvláště je-li tato skutečnost daňovým subjektem výslovně namítána. V opačném případě je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008-118 nebo ze dne 19. 2. 2009, č. j. 7 Afs 79/2008-106). Správce daně by měl hodnotit každý důkazní prostředek.
9. Žalobce má za to, že výzva k prokázání skutečností ze dne 23. 7. 2020 neobsahovala zdůvodnění požadavků uvedených v bodech 2–7. Správce daně tak pro unesení svého důkazního břemene musí předložit podklady, z nichž plynou jeho pochybnosti. Nestací pouze popřít tvrzení daňového subjektu. Tento závěr podporuje také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86. Pochybnosti správce daně jsou

o to více zarážející, jestliže označil daňovou evidenci za bezvadnou. Podle žalobce by měl konkretizovat, v čem spatřuje pochybnosti.

10. Napadené rozhodnutí žalovaného je založeno na nezákonném postupu a na porušení § 88 daňového řádu. Dále žalobce odkázal na bod [106] napadeného rozhodnutí týkající se nemožnosti uplatnit tzv. esenciální výdaje. K tomu namítl, že prokázal, že jeho výdaje měly souvislost s příjmy za rok 2016. Žalovaný se tím nezabýval, ačkoliv to žalobce namítal. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl datum vyhotovení výsledků kontrolního zjištění, což je podle žalobce významné z hlediska uplatnění jeho práva podle § 88 daňového řádu. Správce daně k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění doplnil dokazování o svědecké výpovědi. Na jejich základě se podstatně změnil výsledek kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Správce daně měl vyhotovit nový výsledek kontrolního zjištění a seznámit s ním žalobce. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31. Z výsledku kontrolního zjištění navíc ani neplyne právní kvalifikace. Správce daně ani neuvádí, kterou z podmínek pro daňovou uznatelnost výdaje žalobce nesplnil. V bodě [105] napadeného rozhodnutí toto však již činí. Žalobce tak má za to, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.
11. Nedostatečně zjištěný skutkový stav je také patrný v případě skupiny výdajů na kovoobráběcí práce od společnosti KONKOVO. Správce daně totiž nepochybně hotovostní platby tak, jak je deklaroval žalobce. Daňové orgány tvrdí, že tyto výdaje byly účelové, protože ve skutečnosti za ně žalobce zaplatil v předchozích letech. K daňové evidenci konstatují toliko, že ji považují za nevěrohodnou a účelově zpracovanou. Ke skutečnosti, že výdaje korespondují s daňovými přiznáními žalobce se již nevyjadřují. Pochybnosti o řádně zjištěném skutkovém stavu navíc vzbuzuje to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepochybně daňovou evidenci žalobce jako celek.
12. Žalobce dále tvrdí, že i v otázce zpochybnění výdajů 99 319,38 Kč bez DPH panuje neshoda, neboť zpochybnění rovněž neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Žalobce má za to, že i v tomto případě byl mimo jiné zkrácen na svých právech což je patrné z podání žalobce ze dne 27. 11. 2022, které bylo doručeno žalovanému v reakci na jeho vyrozumění ze dne 27. 11. 2022, č. j. 43001/22/5200-10423-711507. Žalobce má rovněž za to, že žalovaný vyložil pochybnosti v jeho neprospěch, aniž by provedl dokazování v rozsahu jím uplatněných návrhů (návrh na výslech svědka X).
13. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil. Požadoval náhradu nákladů řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Konstatoval, že žalobní body jsou obecné a míře jejich precizace by mělo odpovídat také vypořádání soudem, jak je uvedeno v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Pokud jde o namítané procesní pochybení, odkazuje žalovaný na bod [25] napadeného rozhodnutí, kde se s totožnou námitkou již vypořádal. Pokud jde o vyloučení úřední osoby X, správce daně tak učinil z důvodu, že manželka žalobce se s tímto pracovníkem zná. O vyloučení jiných osob správce daně nerozhodl. Následně však dospěl k závěru, že existuje důvodná obava, že manželka žalobce může přistupovat do systému ADIS a že se do daňové kontroly zapojila jako odborná konzultantka. Z tohoto důvodu bylo namístě dožádat jiného správce daně k provedení a ukončení daňové kontroly dle § 17 daňového řádu, kterým byl v konkrétním případě

Finanční úřad pro Královéhradecký kraj. Žalobce se plete, pokud namítá, že správce daně měl v rozhodnutí o vyloučení X rozhodnout o určení jiné úřední osoby. Takový postup není z hlediska zákonnosti vyloučení úřední osoby nutný.

15. Žalovaný odmítá, že by dožádání podle § 17 daňového řádu bylo zastřeno delegací podle § 18 daňového řádu. Delegace místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu je obecně možná pouze ze dvou zákonných důvodů, a sice z důvodu účelnosti nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Co se týče toho, že dožádání provedl X, pak žalovaný uvádí, že tak učinit mohl. Je pracovníkem správce daně, tj. Finančního úřadu pro Liberecký kraj. Skutečnost, že pracuje na jiném územním pracovišti, nemá na zákonnost dožádání vliv. Správcem daně je totiž Finanční úřad pro Liberecký kraj. Rozdělení na územní pracoviště je pouze projevem vnitřního organizačního členění. Proto není ani rozhodné, že v napadeném rozhodnutí chybí označení územního pracoviště, které vydalo dodatečný platební výměr. Žalovaný také poukázal na to, že institut dožádání bylo na místě aplikovat v nynější věci, protože místně příslušný správce daně mohl provést určitý úkon či dílčí řízení pouze s obtížemi.
16. Pokud jde o důkazní břemeno, žalovaný poukázal na obecné zásady rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, primární důkazní břemeno tíží daňový subjekt. Žalovaný k této námitce dále uvádí, že je třeba rozlišovat mezi vedením účetnictví a vedením daňové evidence. Citace bodu [106] napadeného rozhodnutí žalobcem je zcela mimo kontext. Žalovaný totiž uvedl, že *„daňová evidence daňového subjektu nebyla shledána komplexně nevěrohodnou, neprůkaznou, neúplnou či nesprávnou a nebyla tak zpochybněna v rozsahu, který by bránil správnému stanovení daně dokazováním, v důsledku čehož by muselo dojít k přechodu na stanovení daně dle pomůcek“*. Tímto hodnocením však není myšleno, jak se domnívá žalobce, že by jeho daňová evidence byla prosta chyb či že by správce daně neměl žádné pochybnosti.
17. Žalovaný také poukázal na to, že správce daně dostatečně vymezil pochybnosti o uskutečněných výdajích za práce od společnosti KONKOVO. Správce daně spatřoval pochybnosti v sídle dodavatele na adrese bytového domu, absenci jeho skutečného sídla, nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, absenci provozovny dodavatele zapsané v živnostenském rejstříku, kde by mohly být reálně vykonávány fakturované kovoobráběcí práce. Žalobce následně odstranil pochybnosti pouze o nákupu pračky a sušičky. Námitku, která se týká nepřiměřeného zatěžování žalobce tím, že správce daně vytvořil domněnku založenou na negativní skutečnosti, považuje žalovaný za zmatečnou. Žalovaný ani správce daně po žalobci prokázání negativní skutečnosti nepožadovali. Žalovaný neshledává nezákonnost v tom, že důkazy hodnotí odlišně od žalobce.
18. Podle žalovaného žalobce neprokázal, že by vynaložil většinu výdajů za práce společnosti KONKOVO v roce 2016. V průběhu daňového řízení správce daně vyslechl jednatelku KONKOVO paní X. Ta uvedla, že žalobce hradil faktury osobně, vždy po dokončení prací. S platbami za vystavené faktury nikdy nebyl ze strany žalobce problém. Dále uvedla, že ke konci nájemního vztahu byly všechny zakázky žalobci odevzdány. Nevzpomněla si, že by některé faktury žalobce hradil až po ukončení nájmu. Co se týče období úhrady faktur, měla za to, že v okamžiku ukončení nájmu prostor k podnikání ke dni 31. 12. 2015 žalobce faktury uhradil. K předloženým výdajovým pokladním dokladům konstatovala, že si není jistá, že by se jednalo o její podpis a bylo jí divné, že by byly faktury hrazeny až v roce 2016. Současně správce daně vyslechl i manželku žalobce stran hotovostních úhrad. Mimo jiné uvedla, že všechny práce dodané společností KONKOVO

s.r.o. nemohly být uhrazeny v letech 2014 a 2015 a došlo tedy k převodu závazků do následujících let. Proto byly v roce 2016 a částečně i v roce 2017 hrazeny závazky z předchozích let.

19. Ani svědecké výpovědi neodstranily pochybnosti správce daně o skutečném vynaložení výdajů. Při hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi přihlédl žalovaný k tomu, že v případě paní X se jedná o manželku a spolupracující osobu žalobce, která současně žalobci zpracovávala daňovou evidenci a tato osoba má přímý zájem na výsledku daňového řízení. Její výpověď tak vyhodnotil jako účelovou. Co se týče námitky, že z daňové evidence neplyne, že by tyto výdaje žalobce zahrnul do výdajů za roky 2014 a 2015, odkazuje žalovaný na bod [28] napadeného rozhodnutí. Pokud jde o svědeckou výpověď pana X, považoval ji správce daně za nadbytečnou. Pan X měl vypovídat o časovém období stavby plotu, což však správce daně prokázal jinými důkazy.
20. Pokud jde o doplnění dokazování v období mezi seznámením žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a vyhotovením zprávy o daňové kontrole, má žalovaný za to, že se skutkový stav podstatně nezměnil. Současně byl žalobce přítomen výslechům svědků. Žalovaný odmítl, že by zkrátil žalobce na jeho právech.

#### IV. Replika žalobce

21. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou. Odkázal na doplnění odvolání a konstatoval, že se jeho důvody kryjí s žalobními námitkami. Důvody dožádání mu správce daně nesdělil. Žalobce má za to, že se tak stalo proto, že pracovníci územního pracoviště v Turnově se cítili podjatí, avšak o jejich podjatosti nebylo rozhodnuto. Skutečnost, že manželka žalobce má přístup do systému ADIS a byla jeho konzultantkou, považuje žalobce za druhotnou. Domněnku žalobce mohla osvědčit svědecká výpověď X, kterou však žalovaný odmítl provést. Žalobce se tak nedozvěděl, proč byl dožádán Finanční úřad pro Královéhradecký kraj. Žalobce dále poukazuje na to, že výzva k prokázání skutečností obsahovala ve vztahu ke KONKOVO výčet toho, co má žalobce sdělit a doložit. Konstrukce výzvy je taková, že pokud nesdělí a nedoloží, pak uplatnění výdajů neprokáže. Ve výroku výzvy není uvedeno, kterou konkrétní podmínku pro uplatnění uznatelných výdajů má žalobce prokázat. V odůvodnění je uvedeno, že má správce daně pochybnosti o věcné souvislosti uplatněných výdajů s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů a o tom, že daňovým subjektem deklarované předměty fakturace mu byly skutečně dodány, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Žalobce také zopakoval, že prokázal, že výdaje na práce od KONKOVO souvisely s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Důkazní břemeno tak spočívalo na správci daně.
22. Žalobce následně konstatoval, že služby od KONKOVO přijal v letech 2014 a 2016. Správce daně nerozlišuje mezi nákladem a výdajem. Součástí nákladů se služby staly v okamžiku jejich poskytnutí, avšak výdajem až v okamžiku faktického uhrazení. Daňová přiznání za zdaňovací období 2014-2016 obsahují i podrobnou tabulku nejen příjmů a výdajů, ale i majetku, finančních prostředků v hotovosti a na bankovních účtech, závazků, pohledávek i zásob. Tabulky v těchto daňových přiznáních korespondují s předloženou daňovou evidencí včetně podrobných inventarizací. Z těchto důkazů je zcela nepochybné, že předmětné služby, které žalobce zahrnul do výdajů v roce 2016, nebyly zahrnuty ani ve výdajích roku 2014 ani ve výdajích roku 2015, protože nebyly uhrazeny. A faktury, na základě kterých bylo hrazeno, jsou předmětem závazků k 31. 12. 2014 a dále k 31. 12. 2015, ale již nejsou předmětem závazků k 31. 12. 2016. Žalovaný tedy neměl vyhledávat důkazy

ani vést vyšetřovací činnost, ale měl zhodnotit předložené důkazy, a pokud by je neměl v úmyslu osvědčit jako prokazující žalobcova tvrzení, měl takový postup zdůvodnit. Toto však žalovaný neučinil, ve zprávě o daňové kontrole tyto důkazní prostředky označil bez jakékoliv opory za zfalšované a v rozhodnutí o odvolání se s těmito důkazy rovněž nevypořádal.

23. Pokud jde o výpověď paní X, je pravdou, že KONKOVO skončil nájem k 31. 12. 2015, avšak společnost mohla prostory dále používat. To potvrdila i paní X. Tento závěr potvrzuje také to, že jí z těchto prostor bylo odcizeno účetnictví, což sdělila správci daně. Kovoobráběcí práce pořízené od KONKOVO korespondují s fakturami odběratelům žalobce. Tyto byly převážně uhrazeny v roce 2016. Co se týče neprovedení výpovědi pana X k opravě plotu, žalovaný ve vyjádření uvádí nesprávné datum zhotovení plotu. Proto je výpověď klíčová. Správce daně navíc ověřoval v roce 2021 skutečnosti týkající se zdaňovacího období 2016. Pokud jde o výpověď manželky žalobce, nelze ji hodnotit jako účelovou. V době konání výpovědi nespolupracovala s žalobcem a již několik let mu nevedla daňovou evidenci. Její výpověď je naprosto v souladu s jinými důkazy. Ve vztahu k výsledku kontrolního zjištění má žalobce nadále za to, že se změnil na základě provedeného dokazování.

### Duplika žalovaného

24. Žalovaný na repliku reagoval duplikou. V ní poukázal na koncentraci žalobních bodů ve správním soudnictví. Dále konstatoval, že námitka týkající se vyloučení úřední osoby, je zmatečná. Na jednu stranu totiž žalobce směřoval svou námitku podjatosti k tomu, že jeho manželka pracovala od roku 2016 na kontrolním oddělení Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Liberci a osobně se zná se všemi pracovníky kontrolních oddělení. Na druhou stranu poté, co byl k provedení a ukončení daňové kontroly dle § 17 daňového řádu dožádán Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, žalobce zpochybňuje, že by svým postupem mohla jeho manželka ovlivňovat průběh řízení.
25. Není pravda, že by žalobce nebyl seznámen s důvody dožádání Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj. V průběhu řízení byly přerazeny písemnosti z neveřejné části spisu do veřejné. V rámci odvolacího řízení, které spolu s řízením před správcem daně tvoří jeden celek, byl tedy žalobce s důvody pro dožádání prokazatelně seznámen a bylo mu tedy umožněno na tyto reagovat, což žalobce také učinil. Žalovaný odmítl, že by správce daně vázal unesení důkazního břemene na doložení konkrétních důkazů. Výčet možných důkazních prostředků byl demonstrativní.
26. Pokud jde o služby společnosti KONKOVO, týkaly se výlučně zdaňovacích období 2014 a 2015. Neprokázano se, že by z těchto zakázek žalobce generoval příjmy výlučně v roce 2016. Pokud jde o výslech pana X a datum opravy plotu, pak žalovaný tyto skutečnosti uvedl již v napadeném rozhodnutí, nikoliv nově ve vyjádření k žalobě. Ohledně hodnocení výpovědi manželky žalobce odkázal žalovaný na bod [63] napadeného rozhodnutí. Ke změně závěrů po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění se dále žalovaný nevyjadřoval.

### VI. Posouzení věci krajským soudem

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního

(dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

28. Předně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Podle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat, půjde o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Tyto závěry jsou přiměřeně aplikovatelné též ve vztahu k nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí.
29. Žalobce namítl, že žalovaný se nevypořádal s jeho důkazními návrhy a současně, že se nezabýval možností prokázání negativní skutečnosti. V tomto ohledu soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný na námitky žalobce celkově reagoval a v několika případech dal žalobci za pravdu. Proto soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal. Současně jej neshledal nepřezkoumatelným proto, že se žalovaný nezabýval možností prokázání negativní skutečnosti. Takovou skutečnost žalovaný ani správce daně po žalobci prokázat nechtěli.
30. Žalobce namítl, že správce daně nedostál své povinnosti řádně vymezit pochybnosti, kterými by aktivoval jeho důkazní břemeno. Pravidla rozložení důkazního břemene však vymezil již žalovaný v bodech [20]–[23] napadeného rozhodnutí. Soud proto níže pouze důkazní standard ve stručnosti připomíná.
31. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase, rozsahu a konkrétní osobou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, či ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 232/2015-72).
32. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, jestliže informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Na druhé straně správce daně prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost

povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

33. Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, a to například v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124 či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Jde o názor, který plyne také z nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Soud podotýká, že důkazní břemeno ani břemeno tvrzení nelze absolutizovat a nelze požadovat, aby daňový subjekt prokázal svá tvrzení s absolutní jistotou. Postačí, že provedené důkazy svědčí pro určitý závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, či přiměřeně nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, č. 156/2014 Sb. ÚS.). Správce daně naproti tomu může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, aktivuje se opětovně břemeno na straně daňového subjektu. Ten poté prokazuje soulad účetnictví se skutečností jinými prostředky, zpravidla mimo účetnictví. Může tak setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtoval, anebo může naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
34. Žalovaný se námitce týkající se aktivace důkazního břemene žalobce věnoval v bodech [44]–[51] napadeného rozhodnutí. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalovaného, že by formulace výčtu možných důkazních prostředků ve výzvě k prokázání skutečností byla ryze demonstrativní. Věta „*k prokázání výše uvedených skutečností dále sdělte a doložte*“ je formulována imperativně a může v daňovém subjektu vyvolat dojem, že právě tyto listiny po něm správce daně požaduje. Jde však o formulační nepřesnost, která nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z ničeho neplyne, že by správce daně a žalovaný spojovali neunesení důkazního břemene právě s nedoložením konkrétních důkazních prostředků, či že by snad tato formulace bránila žalobci předložit také jiné důkazní prostředky.
35. Pokud jde o vymezení pochybností ve vztahu k výdajům na služby společnosti KONKOVO, shledává je soud dostatečným. Společnost KONKOVO měla virtuální sídlo, neměla uvedenu provozovnu, podíly společníků byly předmětem výkonu rozhodnutí, korporace byla registrována jako čtvrtletní plátce DPH od 11. 10. 2013 do 8. 2. 2016 a také nezakládala účetní závěrky do sbírky listin obchodního rejstříku. Tyto důvody ostatně také vedly ke zrušení obchodní korporace Městským soudem v Praze. Co se týče dalších plnění, postrádal správce daně jejich vztah k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Na důvodnosti pochybností nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalovaný shledal daňovou evidenci žalobce věrohodnou jako celek, resp. že neshledal důvody pro doměření daně

podle pomůcek. Tato otázka je totiž odlišná od toho, zda některé doklady prokazují uskutečnění deklarovaných výdajů.

36. Pokud jde o námitku, že žalovaný nezdůvodnil výzvu ve vztahu k jejím bodům 2.–7., je pravda, že správce daně pouze uvedl, že „z předložených dokladů uvedených v bodech 2. až 6. není zřejmé, jakým způsobem souvisely výdaje za služby a pořízení materiály s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vznikly správci daně pochybnosti, zda se v tomto případě jedná skutečně o výdaje vynaložené daňovým subjektem v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“. Soud považuje za vhodné zdůraznit, že unesení důkazního břemene správce daně ohledně existence důvodných pochybností se děje zpravidla výzvou k prokázání skutečností. Ze zákona však nevyplývá, že by tak správce daně musel činit pouze výzvou, a nikoliv například při jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). Tento závěr Nejvyšší správní soud doplnil v rozsudku ze dne 16. 3. 2023, č. j. 10 Afs 48/2021-77, v němž konstatoval, že „[i] v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi, které vyplývají z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt [...]“. Podle názoru soudu tak mohl správce daně pochybnosti uvedené ve výzvě rozhojnit například ve výsledku kontrolního zjištění, k němuž měl žalobce možnost se vyjádřit. Na straně 15–20 formuloval pochybnosti ohledně dalších plnění a tyto podrobněji odůvodnil. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil. Soud tak neshledává výzvu za nezákonnou, a naopak považuje opětovnou aktivaci důkazního břemene žalobce za řádnou. Nadto lze poukázat na to, že pochybnosti o tom, zda některé z výdajů byly uplatněny za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, odůvodňovala již samotná povaha zboží.
37. Správce daně neoznačil daňovou evidenci žalobce za bezvadnou, jak se žalobce snaží tvrdit. Pouze poukázal na to, že není ve stavu, za nějž by přicházelo v úvahu stanovení daně podle pomůcek. Námitka vztahující se k uplatnění tzv. esenciálních výdajů je proto mimoběžná.
38. Žalobce namítl, že správce daně měl určit jinou úřední osobu, jestliže rozhodl o vyloučení X. Ustanovení § 77 daňového řádu však nevyžaduje určení jiné konkrétní úřední osoby, a tedy jestliže tak správce daně neučinil, nezatížil tím daňové řízení nezákonností. Soud také neshledává přesvědčení, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval námitkou podjatosti manželky žalobce. Naopak žalovaný upozornil na roli manželky žalobce jako odborné konzultantky při daňové kontrole a také na možné ovlivnění řízení z důvodu jejího přístupu do informačního systému ADIS. Ostatně tato skutečnost vedla správce daně k dožádání jiného správce daně k provedení a ukončení daňové kontroly, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí.
39. Právě kvůli možnému zmaření daňové kontroly manželkou žalobce správce daně dožádal jiného správce daně k provedení a ukončení daňové kontroly podle § 17 daňového řádu. Tento postup ostatně odůvodnil. Není zřejmé, proč by dožádání mělo zastírat delegaci podle § 18 téhož zákona, jestliže správce daně takto postupoval z důvodu provedení některých úkonů a delegace se vztahuje na celou místní příslušnost k výkonu správy všech daní. Soudu není zřejmé, jak může argumentaci správce daně ovlivnit to, že mu skutečnosti týkající se manželky žalobce byly známy dříve.

40. Soud souhlasí s žalovaným, že pokud se žalobce dovolává toho, že Jakub Dlouhý je pracovníkem územního pracoviště v Turnově a jako takový neměl provést dožádání, jde o mylnou námitku. Správcem daně je Finanční úřad pro Liberecký kraj, který rozhoduje prostřednictvím oprávněných úředních osob a dělí se na územní pracoviště. Není proto rozhodné, na kterém z těchto pracovišť oprávněná úřední osoba pracuje. Územní pracoviště pak ani nemusí být uvedeno v rozhodnutí či jiné písemnosti, jak tvrdí žalobce [srov. § 102 odst. 1 písm. a) daňového řádu].
41. Co se týče námitky, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl datum výsledku kontrolního zjištění, nepovažuje ji soud za zásadní. V bodě [52] napadeného rozhodnutí žalovaný odkazuje na výsledek kontrolního zjištění číslem jednacím. Tato skutečnost pak nemohla mít žádný přesah do uplatnění práva podle § 88 daňového řádu žalobcem. Žalobce se v tomto ohledu domáhal postupu podle § 88 odst. 5 tohoto zákona, neboť měl za to, že po doplnění dokazování o svědecké výpovědi se skutkový stav významně změnil. Správce daně provedl výpověď pana Pokorného, jednatele jednoho z největších odběratelů žalobce a paní X, jednatelky společnosti KONKOVO. Uzavřel, že z výpovědi vyplynulo, že společnost KONKOVO poskytla žalobci uvedené práce, avšak již v letech 2014 až 2015. Ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu nespécifikuje pojem podstatné změny výsledku kontrolního zjištění. Podle soudu je však nutné pojem vyložit tak, že podstatnou změnou se rozumí změna právního názoru správce daně nebo skutkového stavu, která by vedla k opačnému výsledku, a to zpravidla v neprospěch daňového subjektu (srov. znění § 115 odst. 2 větu druhou daňového řádu ve vztahu k odvolacímu řízení). Jestliže se však na závěru správce daně nic nezměnilo, nemá podle soudu smysl formalisticky opakovat postup podle § 88 odst. 1 až 4 daňového řádu a tím prodlužovat řízení.
42. Pokud jde o odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 305/2016-31, žalobce pouze citoval jeho bod [22] se záměnou některých výrazů a frází. Kromě této parafráze však není zřejmé, čeho se dovolává a jak mají závěry Nejvyššího správního soudu o postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole podpořit argumentaci žalobce. Tím spíše, pokud soud dospěl k závěru, že dílčí zpřesnění skutkového stavu po provedeném dokazování neovlivnilo výsledek kontrolního zjištění natolik, aby bylo nutné postup podle § 88 odst. 1 až 4 daňového řádu opakovat.
43. Soud nepřisvědčil žalobci ani v případě tvrzené absence právní kvalifikace ve výsledku kontrolního zjištění. Žalobce tvrdí, že není zřejmé, kterou z podmínek pro uplatnění výdajů podle závěrů správce daně nesplnil. Ve výsledku kontrolního zjištění však správce daně uvedl náhled na to, z jakých důvodů žalobce neprokázal daňovou uznatelnost výdajů a následně je rekapituloval na straně 14 ve vztahu ke společnosti KONKOVO. K ostatním výdajům se vyjádřil na stranách 15-21 výsledku kontrolního zjištění. Na tomto závěru pak nic nemění ani shrnutí v bodě [105] napadeného rozhodnutí, na něž odkázal žalobce. Podle soudu žalovaný nerozhodl v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Tato námitka se váže také k údajnému nezpochybnění hotovostních plateb správcem daně. Daňové orgány však hotovostní platby zpochybnily, žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě [60] uvádí, že „*spornou otázkou zůstalo výlučně vynaložení hotovostních plateb tak, jak deklaroval [žalobce] v doložených výdajových pokladních dokladech, tj. provedení jejich úhrady ve zdaňovacím období roku 2016*“.
44. Co se týká výdajů na plastové plotovky, tyto výdaje správce daně zpochybnil ve výši 32 788,54 Kč. Žalobce dovozuje zkrácení na právech z toho, že tvrdí, že plotovky

pořídil mezi 24. 5. 2015 a 30. 6. 2017, nikoliv mezi 30. 6. 2017 a 21. 9. 2021, jak tvrdí žalovaný. K prokázání tohoto tvrzení navrhl výslech svědka, který však správce daně odmítl provést. Spor o konkrétní datum zbudování plyne z toho, že podle úředního záznamu ze dne 21. 10. 2022, č. j. 38829/22/5200-10423-711507, je k 30. 6. 2017 opravena pouze část plotu, kdežto ke dni 21. 9. 2019 je plot kompletní. Soud nemůže hodnocení správce daně a žalovaného ničeho vytknout, jestliže byl žalobce v napadeném rozhodnutí upozorněn na to, že své závěry staví pouze na jedné fotografii, na níž není plot zachycen kompletně. Z pořízeného souhrnu fotografií je patrné, že plot kolem žalobcova domu byl zbudován částečně v období mezi 24. 5. 2015 a 30. 6. 2017, a částečně mezi 30. 6. 2017 a 21. 9. 2021. Z obsahu spisu přitom plyne, že zde použité plotovky odpovídají plotovkám dodavatele Ferospoj s.r.o. Tyto plotovky s okrasným zakončením nebyly nalezeny jako podložky v provozovně žalobce, kam se svým účelem logicky nehodí, nýbrž na plotě kolem žalobcova domu. Časové období, v němž byl plot zbudován, jen logicky podtrhuje využití předmětných plotovek u domu žalobce, tedy nikoli za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

45. Pokud jde o námitku ohledně zpochybnění výdajů v souhrnné výši 99 319,38 Kč bez DPH, má soud za to, že argumentace žalovaného v bodě [106] napadeného rozhodnutí je srozumitelná. Žalovaný vysvětlil, proč s ohledem na jejich výši nelze považovat výdaje za esenciální. Současně soud podotýká, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Navíc je třeba dodat, že výdaj 495,84 Kč na občerstvení zahrnul žalobce do daňové evidence omylem. Skutečně „sporná“ částka je tak 98 823,54 Kč. Ohledně výdaje na pořízení plastových plotovek dal soud za pravdu žalovanému. Ohledně výdaje na pořízení oken pak žalobce nic konkrétního neuvedl a soud neshledal pochybení, k němuž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.
46. Konečně, pokud jde o tvrzení, že správce daně ověřoval skutečnosti týkající se roku 2016 až v roce 2021, jde o námitku, kterou žalobce řádně neuplatnil v lhůtě pro podání žaloby, a proto se jí soud nezabýval. Žalobce také namítl, že v odvolání uplatnil specifickou námitku podjatosti jeho manželky, kterou se žalovaný nezabýval. Soud však musí konstatovat, že tuto námitku v odvolání nenalezl.

## VII. Závěr a náklady řízení

47. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
48. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného s takovým postupem soudu. Pro nařízení jednání neshledal soud důvod ani s ohledem na provádění dokazování, neboť obsah správního spisu se jako důkaz neprovádí.
49. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Liberec 1. prosince 2023

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu